

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**



CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., nueve (9) de julio de dos mil quince (2015)

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: AGENCIA DE ADUANAS CORAL VISION LTDA NIVEL 1
DEMANDADA: UAE DIAN
RADICADO: 760012331000-2010-00645-01 (19424)
DECISIÓN: CONFIRMA LA SENTENCIA APELADA
ASUNTO: TRIBUTOS ADUANEROS. EXCLUSIÓN DEL IVA EN VIRTUD DEL ARTÍCULO 424 DEL ET. PRODUCTO IMPORTADO BOMBAS DE INFUSIÓN VOLUMÉTRICA

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, contra la sentencia proferida el 11 de noviembre de 2011 por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante la cual declaró la nulidad de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la declaración de importación Nro. 23029012205683 del 8 de junio de 2006.

1. ANTECEDENTES

1.1 Hechos

El declarante autorizado AGENCIA DE ADUANAS CORAL VISION LIMITADA NIVEL 1 (antes CORAL VISION LIMITADA SOCIEDAD DE INTERMEDIACIÓN ADUANERA), presentó a nombre del importador LABORATORIOS BAXTER S.A. la **declaración de importación Nro. 23029012205683 del 8 de junio de 2006**, que amparó la mercancía importada en la subpartida arancelaria Nro. 90.18.90.90.00, lo que condujo a que se declarara la suma de \$39.944.121 por arancel y \$0 por IVA.

El 27 de mayo de 2009, la División de Gestión de Fiscalización Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali expidió el **Requerimiento Especial Aduanero Nro. 1 88 238 419 2008 04 34 33**, por el cual propuso a la AGENCIA DE ADUANAS CORAL VISION LIMITADA NIVEL 1 corregir la declaración de importación Nro. 23029012205683 del 8 de junio de 2006, en el sentido de declarar la suma de \$134.212.000 por concepto de IVA dejado de pagar y \$13.421.000 por sanción, para un total de \$147.633.000¹; lo anterior, porque en criterio de la Administración no procede la exención del impuesto a las ventas por las **bombas de infusión volumétrica**.

Previa respuesta al requerimiento especial aduanero, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali profirió la **Liquidación Oficial de Corrección Nro. 01 88 241 06.39 0064** del 7 de octubre de 2009, sobre la citada declaración de importación, estableciendo como mayor valor a pagar la suma de \$134.212.000 por concepto de IVA a la

¹ Fls. 153-167 c. a.

tarifa del 16%.

En este acto administrativo se exoneró al declarante autorizado del pago de la sanción del 10% propuesta en el requerimiento especial, en aplicación del principio de favorabilidad².

Contra la liquidación oficial de corrección, la AGENCIA DE ADUANAS CORAL VISION LIMITADA NIVEL 1 interpuso recurso de reconsideración, que fue decidido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la **Resolución Nro. 1-00-223-10007 del 29 de enero de 2010**, en el sentido de confirmar la liquidación recurrida³.

1.2 Pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó lo siguiente:

*“A. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 01-88-241-06.39-**0064** del 7 de octubre de 2009 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali, a través de la cual se profirió Liquidación Oficial de Corrección por la suma de COL \$ 134.212.000,00 por concepto de diferencia de IVA (tributos aduaneros) dejados de cancelar en la declaración de importación 23029012205683 del 8 de junio de 2006.*

*B. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 1-00-223-**10007** del 29 de enero de 2010 emitida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por CORAL VISION contra la anterior resolución, con la que se confirmó (sic) Liquidación Oficial de Corrección.*

² Fls. 11-26 c. p.

³ Fls. 29-46 c. p.

C. Que como consecuencia de las pretensiones anteriores y a título de restablecimiento del derecho, se declare:

1. Que la AGENCIA DE ADUANAS CORAL VISION LTDA. NIVEL 1, **no debe cancelar** a la DIAN **la suma de COL \$134.212.000,00** por concepto de cuenta adicional de tributos aduaneros en relación con la declaración de importación mencionada, **ni los intereses moratorios correspondientes.**
2. Que las mercancías amparadas con la declaración de importación mencionada son equipos de infusión y, por ende, deben recibir tratamiento fiscal como excluidos de IVA, tal como lo señala el artículo 424 del Estatuto Tributario.
3. Que la declaración de importación No. 23029012205683 del 8 de junio de 2006, se encuentra en firme⁴.

1.3 Normas violadas y concepto de la violación

La parte demandante afirmó que con la actuación de la Administración de Impuestos se transgredieron los artículos 29 y 95-9 de la Constitución Política, 424 del Estatuto Tributario y el parágrafo del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008.

El concepto de la violación lo desarrolló de la siguiente manera en la demanda⁵ y en su adición⁶:

1.3.1 Los bienes importados corresponden a equipos de infusión

La expresión equipos de infusión no cuenta con una definición clara en el

⁴ Fls. 129-130 c. p.

⁵ Fls. 129-147 c. p.

⁶ Fls. 157-161 c. p.

sistema armonizado de designación y codificación de mercancías, por eso, deben entenderse de acuerdo con el empleo genérico en la práctica clínica, como aquellos que son utilizados para suministrar o pasar líquidos y/o medicamentos vía parenteral.

En el mercado se ofrece un amplio portafolio de productos que son utilizados para la administración de componentes sanguíneos, medicamentos, líquidos y terapias intravenosas, dentro de los que se encuentran diversas clases tanto manuales como electrónicos o automatizados.

Dentro de los automatizados están los analizados en este proceso, que están amparados por el Registro Sanitario Nro. 2008EBC-0001776, expedido por el INVIMA mediante la Resolución Nro. 2008009910 del 17 de abril de 2008, modificada por la Resolución Nro. 2008018127 del 4 de julio de 2008; registro que constituye la prueba técnica de la naturaleza de esos bienes⁷, que no puede ser desconocida por la DIAN⁸.

De acuerdo con lo anterior y con el manual que se le entregó a la DIAN en el trámite administrativo, está probado que las bombas de infusión volumétricas, que fueron importadas, están diseñadas para suministrar medicamentos, soluciones, nutrición parenteral, lípidos sangre, componentes sanguíneos y fluidos a través de vías de administración clínicamente aceptadas. Además, disponen de modos de infusión primarios y secundarios que permiten administrar terapias de infusión rutinarias y críticas, tanto de

⁷ El INVIMA clasificó el producto como un equipo diseñado para suministrar todos los fluidos que necesitan la atención médica actual.

⁸ Cfr, las sentencias del Consejo de Estado del 7 de septiembre de 2001, radicado Nro. 12222, C.P. Germán Ayala Mantilla, del 29 de junio de 2001, radicado Nro. 11824, C. P. Germán Ayala Mantilla, del 15 de febrero de 2001, radiado Nro. 11307, C.P. Daniel Manrique Guzmán, del 1º de septiembre de 2000, radicado Nro. 10148, C.P. Germán Ayala Mantilla y del 1º de septiembre de 2000, radicado Nro. 100136, C.P. Delio Gómez Leyva.

manera intermitente como continua.

Estos equipos⁹ poseen las siguientes características:

- i) Las **bombas volumétricas Colleague 3** son aparatos (equipos) utilizados en la práctica clínica médica para administrar y adicionalmente para cuantificar y regular los volúmenes de líquidos y las dosis de medicamentos a suministrar (infundir) a un paciente.
- ii) Los líquidos deben ser regulados de acuerdo a la necesidad del paciente según la cantidad de líquido que tenga en su organismo, entendiendo por líquido el medio en el que se diluye un medicamento.
- iii) Los principales productos a suministrar son: sangre, soluciones endovenosas y medicamentos.
- iv) Estos equipos son de gran utilidad para pacientes que requieren un manejo médico especializado, pacientes de alto riesgo que requieren un cuidado y control extremo en su medicación. Se puede configurar con funciones personalizadas y programar para incluir parámetros de infusión específicos para un área de infusión o terapia en particular.

Además, conforme con la certificación expedida por el Gerente y el Coordinador de Servicio Técnico de Laboratorios Baxter S.A., tienen la función de suministrar medicamentos, soluciones nutricionales parenterales, lípidos, sangre y componentes sanguíneos a pacientes en cualquier etapa del tratamiento y están diseñadas (i) para garantizar una infusión de líquidos al paciente de una manera precisa y segura, obteniendo una dosificación controlada y generando alertas y alarmas en caso de alguna anomalía en

⁹ Conforme con regla de interpretación prevista en el artículo 28 del Código Civil, se dice que son equipos, entendidos como el conjunto de utensilios, aparatos, etc., especiales para la realización de un trabajo.

el proceso de infusión y (ii) para la administración de fluidos a través de vías de administración clínicamente aceptadas, incluida la vía intravenosa, intraarterial, epidural y subcutánea.

También se cuenta con el concepto emitido por Idal Beer, M.D. Especialista en Medicina de Cuidado Crítico, Médico Director – *Medication Delivery Latin America Region – Baxter Healthcare*, del 21 de mayo de 2010 y el documento realizado por el “*Center for Devices and Radiological Health U.S. Food and Drug Administration*” FDA (Centro para Dispositivos y Salud Radiológica Administración de Alimentos y Medicamentos de los Estados Unidos), con relación a los tipos y usos de las bombas de infusión, publicado en abril de 2010.

Pruebas que demuestran que los bienes importados están destinados a la administración de soluciones líquidas, cuya función es precisamente permitir el suministro de medicamentos por vía parenteral a un paciente.

1.3.2 Los equipos de infusión están excluidos del IVA. Violación del artículo 424 del Estatuto Tributario

El artículo 424 del Estatuto Tributario consagra la exclusión del IVA para los equipos de infusión sin asociarlos con ninguna subpartida o partida arancelaria en particular, y sin limitar la clase de equipos a los cuales se aplica dicho beneficio¹⁰ en cuanto a clase (manual o electrónico), cantidad de

¹⁰ En este sentido se observa el Oficio de la DIAN Nro. 058657 del 16 de junio de 2008, en el que se aclaró que conforme con el artículo 424 del ET, los equipos de infusión de líquidos se encuentran excluidos del IVA, sin que se pueda afirmar que la partida arancelaria mencionada en dicha norma corresponda a esos bienes, comoquiera que la Subdirección Técnica de la DIAN ha señalado que dichos equipos se clasifican en la subpartida 90.18.90.90.00.

bolsas, tamaño, referencia, características, diseño, apariencia, etc., es decir, cobija a todos los equipos que cumplan con la finalidad de infundir, suministrar o pasar medicamentos o líquidos a un paciente.

En conclusión, los bienes importados cumplen con las características expuestas en el Concepto de la DIAN Nro. 068481 de 2007¹¹, en consecuencia, por tratarse de equipos de infusión, se encuentran excluidos del IVA, razón por la cual, los actos administrativos demandados están viciados de nulidad por desconocimiento del artículo 424 del ET.

1.3.3 Falsa motivación de los actos administrativos demandados. Violación del artículo 29 de la Constitución Política

Los actos administrativos enjuiciados están viciados de nulidad por falsa motivación y violación al debido proceso porque: (i) los estudios técnicos que dieron origen a la investigación se realizaron sobre productos diferentes a los que interesan en esta demanda, (ii) no se dio traslado del dictamen técnico de la Subdirección Técnica Aduanera y (iii) no se dio respuesta a la totalidad de los argumentos expuestos en la contestación al requerimiento especial.

En efecto, en las visitas efectuadas por funcionarios de la DIAN a las instalaciones de Open Market, bodegas en las que se depositaban mercancías de propiedad de Baxter, se tomó una muestra de “**bolsas de**

¹¹ Conforme con este concepto, la expresión equipos de infusión de líquidos utilizada por el legislador para la exclusión del IVA, es una denominación comercial, que conforme al empleo genérico que en la práctica clínica médica se concede a dicha expresión, corresponde a los empleados para suministrar o pasar líquidos y/o medicamentos por vía parenteral.

En consecuencia y atendiendo la regla general de interpretación consagrada en el artículo 28 del Código Civil, para efectos tributarios, la expresión equipos de infusión a que alude el artículo 424 del ET, “*corresponde a los equipos destinados a la administración de soluciones líquidas, cuya función es precisamente permitir el suministro de medicamentos por vía parenteral*” (Fl. 139 c. p.).

*sangre*¹², que son diferentes de las “**bombas de infusión**”; en consecuencia, sobre estos últimos la Administración no ha realizado un estudio técnico detallado que le permita concluir que no son equipos de infusión.

Además, la DIAN no puso en conocimiento del administrado el pronunciamiento técnico de la Subdirección Técnica Aduanera, es decir, no le dio la oportunidad de controvertir la prueba que fundamentó la decisión.

Tampoco fueron objeto de pronunciamiento por parte de la DIAN los fundamentos técnicos expuestos en la contestación del requerimiento especial aduanero, circunstancia que conduce a la violación del derecho a la defensa.

1.3.4 Desconocimiento de la línea doctrinal de la DIAN con relación a los equipos de infusión. Violación del párrafo del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008

Los actos administrativos demandados desconocen los múltiples pronunciamientos emitidos por la Oficina Jurídica de la DIAN, en los que se aclaró el concepto de equipos de infusión como parámetro general que se debe tener en cuenta por parte de los funcionarios encargados del control aduanero y cambiario.

En concreto, se desconocieron los conceptos de la DIAN Nros. 068481 del 3 de septiembre de 2007, 41109 de 2001 y 28375 del 6 de abril de 2001, que fijaron la línea doctrinal en la materia.

¹² La única relación que los equipos manuales (bolsas) guardan con las bombas de infusión es que ambos sirven para infundir líquidos a un paciente.

Estos pronunciamientos permiten determinar que el legislador entendió como equipos de infusión aquellos utilizados para suministrar o pasar líquidos y/o medicamentos por vía parenteral, como la bomba de infusión, y que los productos ubicados en la subpartida 90.18.90.90.00 están excluidos del impuesto a las ventas por ser considerados equipos de infusión de líquidos.

1.3.5 Excepción de ilegalidad frente al Oficio Nro. 58567 del 16 de junio de 2008

En la medida en que la Administración se abstuvo de efectuar los estudios técnicos que le permitieran establecer si las bombas de infusión corresponden o no a equipos de infusión y basó toda la investigación en un estudio técnico en el que se analizó una mercancía distinta a la que interesa en este proceso.

De manera que el único argumento que fundamentó la actuación de la DIAN es el oficio Nro. 58567 del 16 de junio de 2008, emitido por la Oficina Jurídica de la entidad demandada, que debe ser inaplicado en el caso concreto en el siguiente aparte:

“De otra parte es importante señalar que las denominadas “bombas de infusión de líquidos” clasificables por la subpartida 90.18.90.90.00, entendidas como el aparato o instrumento electromecánico que permite el suministro o infusión controlada y precisa de drogas y soluciones por vía parenteral no se encuentran excluidas del impuesto”.

Lo anterior, porque la DIAN descalificó las bombas de infusión como equipos de infusión excluidas del IVA sin razón o prueba técnica que soporte esa afirmación, en contravía de lo previsto en el artículo 424 del Estatuto

Tributario, que consagra la exclusión del IVA para los equipos de infusión, sin asociarlos con alguna subpartida o partida arancelaria en particular y sin limitar la clase de equipos de infusión, características, tamaño, diseño, referencia, etc., porque la intención del legislador fue precisamente la de conceder un beneficio fiscal en la importación y venta de estos equipos.

1.3.6 Violación del artículo 95-9 de la Constitución Política. Contribución al financiamiento del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad

En el caso concreto, la formulación de una liquidación oficial de corrección para obtener de la sociedad demandante un mayor pago de tributos aduaneros, constituye una clara vulneración del artículo 95-9 del Constitución Política, según el cual, es deber de las personas y los ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

1.4 Contestación de la demanda

La parte demandada no se pronunció respecto de la demanda y su adición.

1.5 Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, en firme la liquidación privada.

Esta decisión la sustentó en los siguientes términos:

Con fundamento en los oficios de la DIAN Nros. 068481 del 3 de septiembre de 2007 y 58567 del 16 de junio de 2008, concluyó que los equipos de infusión son aquellos que se emplean para suministrar o pasar líquidos y/o medicamentos por vía parenteral, término que se refiere a la vía por la cual tiene lugar el suministro de medicamentos, vía que bien puede ser intradérmica, subcutánea, intramuscular o intravenosa.

Partiendo de esto, precisó que para la DIAN es claro que aquellos equipos o bombas destinadas a la recolección, procesamiento, almacenamiento de sangre y hemocomponentes que se encuentren conformados por un sistema compuesto por elementos de uso médico, estériles, desechables, serán considerados entonces como equipos de infusión en estricto sentido y, en consecuencia, formarán parte del listado de bienes excluidos del pago del IVA.

Teniendo en cuenta lo anterior y previo análisis de las pruebas aportadas al expediente, el Tribunal concluyó que los productos importados por la sociedad demandante se encuentran acordes con los presupuestos fácticos descritos en los conceptos de la DIAN referentes a los equipos de infusión, en el entendido de que se trata de equipos compuestos por un conjunto de artículos tales como: el tubo de colecta, el catéter, la aguja o la bolsa de almacenamiento de sangre, etc., los que se presentan como un todo conformando el mencionado equipo.

Agregó que el artículo 424 del Estatuto Tributario establece los productos excluidos del pago del IVA, dentro de los que se encuentran los equipos de infusión, aclarando que estos se clasificarían por la subpartida arancelaria 90.18.39.00.00, lo que en este asunto debe interpretarse acorde con lo

determinado en los conceptos expedidos por la Oficina Jurídica de la DIAN, que precisaron que *“cuando la subpartida arancelaria señalada por el legislador no correspondiera a aquella en la que deben clasificarse los bienes, como es lo que ocurre en el presente caso ya que la mercancía se nacionalizó con la subpartida 90.18.90.90 (folio 5 cuaderno antecedentes administrativos), deberán aplicarse las Reglas Generales Interpretativas del Arancel de Aduanas, lo que llevaría a determinar que la exclusión se extendería a todos los bienes mencionados por el legislador sin consideración a su clasificación”*¹³.

Por lo expuesto y conforme con el artículo 424 del Estatuto Tributario, afirmó que los bienes importados están beneficiados con la exclusión del IVA, lo que condujo a que se decretara la nulidad de los actos administrativos enjuiciados.

1.6 El recurso de apelación

La DIAN interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, que se nieguen las pretensiones de la demanda.

Expuso que en el *“presente caso no se discute si la mercancía ha sido bien o mal clasificada”*, el litigio surge por *“el hecho de que respecto de la mercancía declarada no se haya liquidado y cancelado la tarifa del IVA establecida para dicha subpartida”*¹⁴.

La mercancía descrita en la declaración de importación y el análisis de las

¹³ Cfr. los folios 241-242 c. p.

¹⁴ Cfr. el fl. 262 c. p.

muestras tomadas en el desarrollo de la investigación, evidencian que se trata de **bolsas para recolección de sangre con solución estéril anticoagulante**, que conforman la partida arancelaria que el declarante señaló en la declaración de importación investigada, aspecto que no ha sido controvertido en el curso de la investigación.

Los argumentos de la demanda y de la sentencia del Tribunal se centran en el contenido del artículo 424 del Estatuto Tributario, que determina los bienes que se encuentran excluidos del IVA y señala de manera taxativa cada una de las subpartidas beneficiarias de dicha exclusión, entre las que no se encuentra la subpartida 90.18.90.90.00, por la que se clasificó la mercancía ingresada al territorio nacional con la declaración de importación objeto de discusión.

Explicó que de acuerdo con el artículo 424 del Estatuto Tributario, los equipos de infusión de líquidos y los filtros para diálisis renal hacen relación a dos tipos de mercancías que de conformidad con su función principal se clasifican en la subpartida arancelaria 90.18.39.00.00, subpartida que se encuentra excluida del IVA.

Respecto de las mercancías analizadas y clasificadas en la subpartida 90.18.90.90.00, se observa que su función principal no es de equipo de infusión de líquidos, sino la de “almacenamiento”, función que cumplen las bolsas estériles interconectadas, lo que conduce a que estas no se clasifiquen en la subpartida arancelaria 90.18.39.00.00 sino en la 90.18.90.90.00, tal como se indicó en el oficio Nro. 61000048-0308 de la División de Laboratorio de la DIAN con destino a la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera y en el oficio Nro. 61.01.001-627 del 12 de

junio de 2006, de la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera.

En relación con el oficio de la DIAN Nro. 058567 del 16 de junio de 2008, manifestó que la transcripción hecha en la demanda es parcial, en la medida en que se omitió lo relacionado con las bombas de infusión, mercancía que interesa en este asunto, y que conforme con dicho oficio no se encuentra excluida del IVA.

Acorde con lo anterior, destacó que la mercancía materia de estudio “*corresponde exactamente a Bombas de Infusión de Líquidos, clasificada por la subpartida 90.18.90.90.00, la cual NO se encuentra excluida del pago del IVA*”¹⁵.

Finalmente, afirmó que el Concepto de la DIAN Nro. 068481 del 3 de septiembre de 2007, que fundamenta la decisión del Tribunal, no puede ser aplicado en este caso porque hace alusión a equipos de infusión y no a bolsas de recolección de sangre.

1.7 Alegatos de conclusión

1.7.1 **La UAE DIAN** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación y recalcó que la mercancía en estudio “*corresponde exactamente a bombas de infusión de líquidos, clasificada por la subpartida 90.18.90.90.00*”¹⁶, que no se encuentra excluida del pago del IVA.

Expuso que de la certificación expedida por el Gerente y el Coordinador de

¹⁵ Cfr. el fl. 265 c. p.

¹⁶ Cfr. el fl. 286 c. p.

Servicio Técnico de Laboratorios Baxter S.A., se infiere que el equipo importado obedece a una bomba de infusión volumétrica y que se trata de un sistema para recolección y separación de las diferentes fracciones de sangre, que no se adecúa a la definición técnica de un equipo de infusión de líquidos.

Insistió en que el Concepto de la DIAN Nro. 068481 del 3 de septiembre de 2007, tenido en cuenta por el Tribunal para decidir, no puede ser aplicado por cuanto hace alusión a equipos de infusión y no a bolsas de recolección de sangre, definición dentro de la que se encuentra la mercancía objeto de estudio.

1.7.2 **La parte demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

Adicionalmente, resaltó que las bombas de infusión volumétricas corresponden a equipos de infusión y que no es necesario que la subpartida arancelaria 90.18.90.90.00 estuviera expresamente señalada en el artículo 424 del Estatuto Tributario, porque de acuerdo con lo establecido en esa norma, los equipos de infusión de líquidos están excluidos del IVA en su venta o importación, sin consideración a la subpartida arancelaria por la cual se clasifica en el arancel de aduanas.

Lo anterior, porque en la redacción del artículo 424 del Estatuto Tributario, vigente para el año 2006, el legislador señaló como excluidos dos clases de productos: (i) los equipos de infusión y (ii) los filtros para diálisis renal, pero, únicamente le asignó una subpartida arancelaria a estos últimos, la 90.18.39.00.00.

Aclaró que las bombas de infusión volumétricas fueron declaradas en la subpartida 90.18.90.90.00, que corresponde a equipos de infusión, porque no existe duda de la naturaleza y de la función de estas mercancías que permiten catalogarlas como tal, situación probada en el expediente.

Por lo anterior, si la DIAN acepta que la subpartida empleada fue la correcta, también admite que la mercancía corresponde a equipos de infusión y no a bolsas de sangre, de lo contrario, debió cuestionar la clasificación arancelaria, lo que deja en evidencia la contradicción en la que incurre la Administración.

Recalcó que la exclusión del IVA de la mercancía importada es tan clara, que incluso la redacción actual del artículo 424 del Estatuto Tributario al referirse a los equipos de infusión los relaciona con la subpartida 90.18.90.90.00, es decir, a la misma que fue empleada en la declaración de importación cuestionada en este proceso.

Aclaró que la subpartida 90.18.39.00.00, que a juicio de la DIAN es la única que está excluida del IVA, solo aplica para los filtros para diálisis renal y no para los equipos de infusión de líquidos, que gozan de la exclusión del IVA sin consideración a la subpartida arancelaria por la cual se clasifica en el arancel de aduanas.

1.7.3 **El Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Cuestión previa

1.1 La Consejera Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifestó impedimento para conocer del presente proceso, con fundamento en el numeral 12 del artículo 150 del Código de Procedimiento Civil, debido a que en la demanda se aduce que la DIAN desconoció su propia doctrina, específicamente en lo referido al Concepto Nro. 41109 de 2001, que suscribió cuando fungía el cargo de Jefe de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN.

1.2 Sobre la causal de impedimento prevista en el numeral 12 del artículo 150 del CPC¹⁷, texto normativo que es idéntico al previsto en el numeral 12 del artículo 141 del CGP¹⁸, la Sala¹⁹ ha dicho que *“la interpretación que se vierte en un concepto oficial de la administración tributaria es diferente de la interpretación que hace el juez al resolver un caso concreto, pues mientras que la primera es general, la segunda es específica. Por lo tanto, no cabe duda que el concepto oficial que emita un funcionario de la administración no genera inhabilidad para que luego, ya en calidad de juez, decida la legalidad de un acto administrativo de contenido particular en el que se aplicó tal concepto”*.

No obstante lo anterior, la Sala²⁰ también ha señalado, que sí se comprometen los atributos de imparcialidad e independencia, intrínsecos en

¹⁷ “12. Haber dado el juez consejo o concepto fuera de actuación judicial sobre las cuestiones materia del proceso, o haber intervenido en éste como apoderado, agente del Ministerio Público, perito o testigo”.

¹⁸ 12. Haber dado el juez consejo o concepto fuera de actuación judicial sobre las cuestiones materia del proceso, o haber intervenido en este como apoderado, agente del Ministerio Público, perito o testigo

¹⁹ Autos del 10 de marzo de 2011, radicado Nro. 16476 y del 16 de junio de 2011, radicado Nro. 17180.

²⁰ Auto del 13 de septiembre de 2012, radicado Nro.18058.

la labor judicial, cuando la interpretación jurídica vertida en el concepto oficial debe ser valorada por el funcionario judicial que, como funcionario público dictó el concepto, para resolver una consulta de carácter general sobre la interpretación de las norma tributarias y, que en este evento, se configura la causal de impedimento prevista en el numeral 1º del artículo 160 del CCA²¹.

1.3 En el caso concreto, se observa que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en la liquidación oficial de revisión demandada se refirió al Concepto de la DIAN Nro. 41109 de 2001 en los siguientes términos:

“[c]on relación al tercer punto que presenta el apoderado de la sociedad AGENCIA DE ADUANAS CORAL VISION LTDA. NIVEL1, dentro de las objeciones al Requerimiento Especial Aduanero, “TRATAMIENTO EN IVA DE LOS EQUIPOS DE INFUSIÓN – LÍNEA DOCTRINARIA DE LA DIAN”, este Despacho observa que el apoderado en su escrito retrotrae los conceptos N° 41109 del 21 de mayo de 2001, N° 28375 del 6 de abril de 2001, los cuales fueron revocados por el concepto N° 3 de julio 12 de 2002, el cual fue sustituido por el Concepto Unificado N° 001 del 19 de junio de 2003, razón por la cual este Despacho no tendrá en cuenta dicha Doctrina, para efectos de análisis del presente caso”²² (Subraya la Sala).

Y en la resolución que decidió en reconsideración nuevamente puso de presente que “el Concepto 41109 del 21 de mayo de 2001, fue revocado por el Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas 0003 del 12 de julio de 2002, sustituido por el Concepto Unificado 00001 del 19 de junio de 2003 [...]”²³.

²¹ La Sala dijo: “Sin embargo, una lectura más amplia de la causal de impedimento (se refiere al numeral 1 del artículo 160 del Decreto 01 de 1984) permite concluir que también puede configurarse cuando el acto administrativo de carácter particular y concreto enjuiciado se fundamenta en la doctrina oficial de la DIAN en cuyo trámite y expedición intervino el juez o magistrado, pues, en estos eventos, el juez tendría que entrar a valorar el concepto que profirió (cuando estaba vinculada a la administración) y aplicaría (ahora en calidad de juez) para decidir un caso concreto.”

²² Fls. 23 y vlto. c. p.

²³ Fl. 39 c. p.

Por su parte, en la demanda, la sociedad actora propuso como cargo de ilegalidad el presunto desconocimiento de la línea doctrinal de la DIAN en relación con los equipos de infusión y, entre otros, citó el Concepto Nro. 41109 de 2001²⁴.

1.4 Conforme con lo anterior, es claro que la Administración no fundamentó su actuación en el citado concepto; por el contrario, de manera expresa señaló que no lo tendría en cuenta para decidir el asunto en concreto, porque fue revocado.

1.5 Por lo anterior, no se configura la causal de impedimento prevista en el numeral 1º del artículo 160 del Código Contencioso Administrativo, porque la doctora Carmen Teresa Ortiz no tendrá que analizar el concepto en cuya expedición participó, razón por la cual, se declara infundado el impedimento manifestado.

2. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sala determinar si la mercancía importada por la parte demandante –bombas de infusión volumétricas- amparada bajo la subpartida arancelaria 90.18.90.90.00, está excluida del IVA en virtud del artículo 424 del Estatuto Tributario.

3. El fondo del asunto

²⁴ Fl. 143 c. p.

3.1 El artículo 424 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 30 de la Ley 788 de 2002, disponía lo siguiente:

“Artículo 424. Bienes excluidos del impuesto. Los siguientes bienes se hallan excluidos del impuesto y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto a las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria Nandina vigente:

Partida arancelaria	Denominación de la mercancía
[...]	
90.18.39.00.00	Catéteres
90.18.39.00.00	Catéteres peritoneales para diálisis
[...]	

- [...]
- *Equipos de infusión de líquidos y filtros para diálisis renal de la subpartida 90.18.39.00.00*
- [...]

Esta norma prevé la exclusión del IVA para dos productos o mercancías: (i) los equipos de infusión de líquidos y (ii) los filtros para diálisis renal de la subpartida 90.18.39.00.00.

3.2 El declarante autorizado AGENCIA DE ADUANAS CORAL VISION LIMITADA NIVEL 1 (antes CORAL VISION LIMITADA SOCIEDAD DE INTERMEDIACIÓN ADUANERA), presentó a nombre del importador LABORATORIOS BAXTER S.A. la **declaración de importación Nro. 23029012205683 del 8 de junio de 2006**, que amparó la mercancía descrita como *“INSTRUMENTOS Y APARATOS DE MEDICINA, CIRUGÍA, ODONTOLOGÍA Y VETERINARIA, INCLUIDOS LOS DE CENTELLOGRAFÍA Y DEMÁS APARATOS ELECTROMÉDICOS, ASÍ COMO LOS APARATOS*

PARA PRUEBAS VISUALES. LOS DEMÁS INSTRUMENTOS Y APARATOS. LOS DEMÁS; 100 U **BOMBA DE INFUSIÓN VOLUMÉTRICA**. USO = PARA ADMINISTRAR POR INFUSIÓN SOLUCIONES. TRIPLE CANAL. MARCA BAXTER. MODELO = COLLEAGUE. REF = CODELST09. MERCANCÍA NUEVA. [...]”²⁵ (resaltado y negrilla de la Sala).

El declarante clasificó la mercancía importada en la subpartida arancelaria Nro. 90.18.90.90.00, lo que condujo a que se declarara la suma de \$39.944.121 por arancel y \$0 por IVA, en aplicación del citado artículo 424 del Estatuto Tributario.

3.3 En el **Requerimiento Especial Aduanero Nro. 1 88 238 419 2008 04 34 33** del 27 de mayo de 2009, la División de Gestión de Fiscalización Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali concluyó:

*“[...] que el bien objeto de análisis en este expediente (**BOMBA DE INFUSIÓN VOLUMÉTRICA**), no corresponde a la descripción de los bienes de que trata el Estatuto Tributario en su artículo 424 (Bienes excluidos), como tampoco a la definición y composición que de los mismos, realizó la DIAN, a través de su División de Normatividad y Doctrina de la Oficina Jurídica, mediante los Oficios: **068481 de septiembre 3 de 2007, 16530 DE FEBRERO 19 DE 2008 y 058567 de junio 16 de 2008; POR LO TANTO, LAS MISMAS SE ENCUENTRAN GRAVADAS A LA TARIFA GENERAL DEL IMPUESTO A LAS VENTAS (16%)**”²⁶ (Subraya de la Sala).*

3.4 Por su parte, en la **Liquidación Oficial de Corrección Nro. 01 88 241 06.39 0064** del 7 de octubre de 2009, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali corroboró la anterior conclusión²⁷ y

²⁵ Fl. 49 c. p.

²⁶ Fls.164 vltto. a 165 c. a.

²⁷ Cfr. la página 25 de la liquidación oficial de corrección demandada (Fl. 23 c. p.).

expuso lo siguiente:

*“Por todo lo expuesto, éste Despacho encuentra que la propuesta de Liquidación Oficial de Corrección formulada por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali se ajusta a Derecho y que en la misma se han considerado todas las normas criterios aplicables al caso para efectos de establecer la correcta liquidación de los tributos aduaneros causados por la operación de importación de las mercancías amparadas con Declaración de Importación No. 23029012205683 del 8 de junio de 2006, encontrándose procedente la corrección oficial propuesta, toda vez que el bien sobre el cual versa la investigación, es decir “**BOMBAS DE INFUSIÓN VOLUMÉTRICAS**”, corresponde al tipo de mercancías señaladas en el **concepto 058567 de junio 16 de 2008**, sobre las cuales no es posible acceder a la exclusión del Impuesto a las Ventas”²⁸ (Subraya y negrilla de la Sala).*

3.5 En el planteamiento del problema jurídico expuesto en la **Resolución Nro. 1-00-223-10007 del 29 de enero de 2010**, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de corrección, la Administración expuso que la cuestión a resolver consistía en determinar si la exención prevista en el artículo 424 del Estatuto Tributario *“se puede hacer extensiva a las declaraciones de importación que amparan mercancía por la subpartida arancelaria 90.18.90.90.00, cuando la mercancía corresponde en términos generales a la importación de insumos en la línea transfusional para bancos de sangre (BOLSAS PARA RECOLECCIÓN DE SANGRE – TPL BOLLD BAG “sistema para colecta, procesamiento e infusión de componentes sanguíneos T y T en sus diferentes referencias) [...]”²⁹, (se subraya), porque en criterio de la DIAN, “los elementos objetos de nacionalización no es el aparato como tal sino parte del mismo: las bolsas”³⁰.*

Para resolver este interrogante, la DIAN precisó que “[l]os actos administrativos

²⁸ Fl. 24 c. p.

²⁹ Fl. 37 c. p.

³⁰ Fl. 38 c. p.

*expedidos por la entidad determinaron que por la naturaleza, características y descripción del producto, la mercancía corresponde en forma exacta a la denominación que contemplan los Conceptos – Oficio Jurídico No. 016530 de febrero 19 de 2008 y **No. 058567 de junio 16 de 2008 de la Oficina Jurídica de la entidad** [...]*³¹ (Subraya y negrilla de la Sala).

Y más adelante aclaró que “[h]asta tanto no exista pronunciamiento judicial respecto de la validez y eficacia del concepto que determinó que los bienes de la partida arancelaria 90.18.90.90.00 por aplicación del artículo 424 del Estatuto Tributario son mercancía gravada con IVA al momento de la importación, la decisión administrativa en torno a la exigencia del pago de dicho gravamen en el asunto de la referencia se mantiene”.

3.6 Como se puede observar, en este caso concreto no está en discusión la partida arancelaria por la que se clasificó el producto importado³², vale decir, la número 90.18.90.90.00.

3.7 Ahora bien, respecto del producto importado, la Sala precisa que en los actos administrativos demandados se hace referencia a **bolsas para recolección de sangre**, porque el proceso administrativo se inició con ocasión de la denuncia que la Administración recibió en contra del importador por presuntamente nacionalizar este producto sin pagar el IVA correspondiente.

³¹ Fl. 38 c. p.

³² La misma DIAN lo reconoce en la resolución con la que se agotó la vía gubernativa, oportunidad en la que de manera textual expuso: “[...] como ya se destacó en los antecedentes de este acto administrativo, los dictámenes técnicos practicados tanto por la Subdirección Técnica como por el Laboratorio, establecieron que las muestras de la mercancía materia de importación son “BOLSAS PARA RECOLECCIÓN DE SANGRE CON SOLUCIÓN ESTERIL ANTICOAGULANTE”, los cuales confirman la subpartida arancelaria que el mismo declarante señaló en la declaración de importación investigada, aspecto que en ningún momento ha sido controvertido en el curso de la investigación”. Fl. 42 c.p. que corresponde a la página 14 del acto enjuiciado.

En esa denuncia se señalaron varias declaraciones de importación, dentro de las que se encuentra la analizada en este proceso³³; sin embargo, revisado el expediente, la Sala advierte que las únicas pruebas con las que cuenta la DIAN para afirmar que se trata de bolsas para recolección de sangre, para el caso concreto, consiste en la muestra recaudada en la diligencia de verificación de la mercancía en la bodega en la que se almacena la mercancía de propiedad de LABORATORIOS BAXTER DE COLOMBIA, que fue analizada por el Laboratorio de la División Técnica Aduanera³⁴ y en los documentos soportes aportados en su oportunidad, ninguno de los cuales tiene que ver con la declaración de importación analizada en este asunto.

En este orden de ideas, no se cuenta con la prueba que brinde certeza de que los productos importados, que interesan en este proceso, son bolsas para recolección de sangre.

Por el contrario, en el curso del procedimiento administrativo, la parte actora aportó elementos de juicio³⁵ con los que demuestra que la mercancía amparada en la declaración de importación Nro. 23029012205683 del 8 de junio de 2006 corresponde a bombas de infusión volumétrica; tanto es así que la propia Administración lo reconoció en algunos apartes de los actos administrativos demandados y en el acto previo a los mismos.

En este orden de ideas, el estudio se centrará en determinar si la mercancía amparada por la subpartida arancelaria 90.18.90.90.00, denominada **bombas**

³³ Cfr. el fl. 4 y vlto. c. a.

³⁴ Cfr. los fls. 22-27 c. a.

³⁵ V. gr- la declaración de importación, los soportes correspondientes, el catálogo y la ficha técnica del producto importado. Además, se aportó al expediente, por solicitud de la DIAN en la etapa probatoria, copia de los registros sanitarios Nros. 2008009910 del 17 de abril de 2008 y la Resolución Nro. 2008018127 del 4 de julio de 2008 del INVIMA, que autorizan la comercialización de las bombas de infusión, mercancía nacionalizada con la declaración de importación objeto de verificación.

de infusión volumétricas, está excluida del IVA en virtud del artículo 424 del Estatuto Tributario.

3.8 Para tal fin, es imprescindible tener en cuenta que esta Sala, mediante sentencia del 7 de mayo de 2014³⁶, decidió anular “*el Oficio No. 058567 del 16 de julio (sic) de 2008, expedido por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*”, que fundamenta la actuación de la Administración en lo que tiene que ver con la no exclusión del IVA de las bombas de infusión, clasificadas por la subpartida arancelaria 90.18.90.90.00.

El aparte anulado era del siguiente tenor literal:

[...]

De otra parte es importante señalar que las denominadas “bombas de infusión de líquidos” clasificables por la subpartida 90.18.90.90.00, entendidas como el aparato o instrumento electromecánico que permite el suministro o infusión controlada y precisa de drogas y soluciones por vía parenteral no se encuentran excluidas del impuesto.

[...]

3.9 Y los argumentos para declarar su nulidad fueron los siguientes:

“La DIAN, en el oficio demandado, y en otros en los que se ha pronunciado en el mismo sentido, es de la tesis de que si los elementos individualizados, que en conjunto constituyen el equipo de infusión de líquidos, se importan por separado, quedan gravados con el impuesto sobre las ventas. Y citó como ejemplos, el caso del catéter, la aguja, el tubo de colecta o las bolsas de almacenamiento de sangre, y, las bombas de infusión.

La Sala comparte parcialmente esa interpretación pues es del criterio de que,

³⁶ Radicado Nro. 18472, C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

para efectos de la clasificación arancelaria, los equipos de infusión de líquidos, entendidos como máquinas constituidas por elementos individualizados para realizar conjuntamente una función netamente definida, tienen, por lo general, elementos que son los que le confieren el atributo de ser, precisamente, un aparato médico quirúrgico, y que son esos elementos los que definen la clasificación arancelaria. En cambio, hay otros elementos que si bien complementan el atributo del aparato médico, si falta alguno de esos elementos el aparato médico no deja de ser aparato médico.

En otras palabras, si el aparato médico quirúrgico hecho para la infusión de líquidos se importa sin el catéter o sin la aguja no deja de ser aparato médico quirúrgico. Sigue siendo un aparato médico y, por eso, seguirá clasificando arancelariamente como un aparato médico quirúrgico. A la autoridad aduanera le corresponderá verificar, en cada caso concreto si el aparato médico fue hecho para la infusión de líquidos.

La DIAN propuso en el oficio demandado una interpretación bastante restrictiva de la aplicación del beneficio tributario cuando concluyó que la bomba de infusión de líquidos era un elemento del equipo para la infusión de líquidos y que, por tanto, si la bomba se importa como elemento individualmente considerado, estará gravada con el impuesto sobre las ventas.

La Sala considera que esa interpretación restrictiva de la norma hace prácticamente nugatorio el beneficio y crea una situación de inequidad entre los importadores y comerciantes que importen o vendan el aparato médico hecho para la infusión de líquidos sin los elementos complementarios que, si bien permiten ejecutar la infusión, se venden, generalmente, por separado, precisamente por su naturaleza de elemento desechable por razones de salud pública.

De ahí que, lo pertinente es interpretar el artículo 424 del E.T. atendiendo a la finalidad que persigue el beneficio tributario³⁷. Esa finalidad, a juicio de la Sala, se concreta en la necesidad de rebajar los costos de los equipos de infusión de líquidos y de ciertos insumos médicos requeridos para la atención médica en general, y, en particular, de enfermedades de alto costo, como la

³⁷ Vistos los antecedentes legislativos de la Ley 788 de 2002, se advierte que el Proyecto del Ley No. 080 de 2002 —Cámara— proponía, como parte de las modificaciones al artículo 424 del E.T., incluir como bienes excluidos del IVA los Equipos de infusión de líquidos y Filtros para diálisis renal, sin hacer referencia a ninguna partida o subpartida arancelaria en particular. Ver GACETA DEL CONGRESO No. 398 del 24 de septiembre de 2002.

En la exposición de motivos del proyecto de ley tampoco se precisaron las razones que llevaron al Ejecutivo a proponer que los equipos de infusión de líquidos fueran catalogados como bienes excluidos del IVA. Y, en los antecedentes del debate legislativo tampoco se advierte que la propuesta haya sido controvertible.

insuficiencia renal crónica.

De manera que, la finalidad se cumple si el beneficio tributario se reconoce respecto de los aparatos médicos quirúrgicos hechos para la infusión de líquidos, si ese aparato médico es el elemento esencial del equipo de infusión de líquidos.

Aquí, entonces, cobra relevancia el concepto técnico de lo que debe entenderse por aparato médico hecho para infundir líquido sobre el concepto gramatical del vocablo “equipo”.

En todo caso, se insiste en que hay elementos del equipo de infusión de líquidos que no le dan el atributo esencial al equipo y que si se importan separadamente están gravados con el impuesto sobre las ventas como lo ha dicho la DIAN en la doctrina que ha venido reiterando de manera genérica y sin distinción alguna. Pero también pueden ser elementos que están excluidos del impuesto, tal como se explicó anteriormente.

Ahora bien, en lo que corresponde a las bombas de infusión, la Sala precisa que la parte actora no controvierte el hecho de que tales aparatos son uno de los elementos individualizados que conforman, en conjunto con otros elementos, el equipo de infusión. Pero sí destaca el hecho de que ese aparato es el que le daría el atributo específico al equipo pues las bombas de infusión son aparatos médicos que permiten el suministro o infusión “controlada y precisa” de las drogas y soluciones por vía parenteral, y, en eso, la Sala le halla toda la razón.

Las reglas antedichas son aplicables, a juicio de la Sala, cuando las bombas de infusión o cualquier otro equipo de infusión se vendan en el territorio nacional.

En consecuencia, para la Sala, está probada la causal de nulidad por violación del artículo 424 E.T, por interpretación errónea, y, de contera, la causal de nulidad por violación del principio de equidad tributaria consagrado en los artículos 95-9 de la Carta Política, 683 del E.T. y 2 del Decreto 2685 de 1999” (Subraya la Sala).

3.10 De manera que las bombas de infusión, como aparato médico que constituye un elemento esencial del equipo de infusión de líquidos, contrario a lo expuesto por la DIAN, se encuentran excluidas del IVA en virtud del artículo

424 del Estatuto Tributario.

3.11 En este orden de ideas, se impone confirmar la sentencia de primera instancia.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

Primero: DECLÁRASE INFUNDADO el impedimento manifestado por la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Segundo: CONFÍRMASE la sentencia del 11 de noviembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

Tercero: Reconócese personería al doctor AUGUSTO FERNANDO RODRÍGUEZ RINCÓN, como apoderado de la parte demandada, en los términos y para los fines del memorial poder conferido, visible en el folio 288 del plenario.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

